



MC Y EF FRANCISCO YÁÑEZ

**“TEMAS SELECTOS DE ISR
(Operaciones con Extranjeros)”**



MC y EF Francisco Yáñez Ledesma

Licenciado en Contaduría , Especialista en Fiscal y Maestro en Administración de Contribuciones por parte de la Facultad de Contaduría de la UNAM

Socio Director de Impuestos del Despacho Aletos y Yáñez S.C.

Fui académico de posgrado en la especialidad de fiscal de la FCA de la UNAM y en la Maestría en Impuestos de la Universidad ISEC.

Coordinador del área de personas morales en la Revista Consultorio Fiscal.

Con participación en programas de Radio y Televisión a través de:

TVUNAM y radio UNAM, CANAL 22 TV Abierta, así como en el Evento Magno de la División de Educación Continua de la Facultad de Contaduría en la UNAM.

Expositor en cursos de diplomados en diversos Institutos, (Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio de Contadores Públicos de Morelos, Tec de Monterrey, IPN, Instituto de Especialización para Ejecutivos, COMEXCOL, CENAPYME, Club Rotario de Tlalnepantla, Sistema de Administración Tributaria (SAT).



Objetivo del análisis de los pagos al extranjero

Para esos fines, será necesario acudir al examen de diversas disposiciones legales, medularmente las contenidas en dos grandes ordenamientos jurídicos:

- La Ley del Impuesto Sobre la Renta y
- el Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas, en la ley antes invocada identificaremos los conceptos de **renta mundial, establecimiento permanente, fuente de riqueza y regímenes fiscales preferentes**. Correspondientemente, en el Código precitado, ubicaremos los conceptos de **residencia, contribuciones y actividades empresariales**.

CONCEPTOS



www.imefi.com



- 1º.-** La residencia es un vínculo de imposición en el impuesto sobre la renta.
- 2º.-** El CFF es la norma legal aplicable en la materia y su artículo 9º únicamente establece los criterios para fijar la residencia fiscal en México de las personas físicas y las morales.
- 3º.-** Se reputan residentes en el extranjero a las personas físicas o las morales que cuenten con residencia fiscal en otro país y no sean consideradas residentes en México en términos del artículo 9º del CFF (*residentes en el extranjero 'puros'*).
- 4º.-** La residencia en el extranjero debe acreditarse con base en la legislación fiscal del Estado de que se trate.
- 5º.-** Existe doble residencia fiscal en el caso de personas físicas que cuenten con residencia fiscal en otro Estado, conforme a la legislación del mismo, y simultáneamente sean consideradas residentes en un segundo Estado, por ejemplo, en México en términos del artículo 9º del CFF.



6º.- Para fijar la competencia del Estado mexicano en la imposición a personas con residencia fiscal en México y además en otro país, son aplicables los tratados internacionales; a falta de ellos, podría generarse una doble imposición jurídica internacional. Esta última se define por la OCDE como ***“La imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados al mismo contribuyente respecto de la misma renta y por períodos idénticos”***.

7º.- La potestad recaudatoria del Estado mexicano respecto de residentes en el extranjero, se ejerce, entre otros, con base en los siguientes argumentos:

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución no impide que se impongan gravámenes a residentes en el extranjero, (2) La legislación especial en materia tributaria (*entre otros impuestos el ISR y el IVA*) específicamente o en lo general, contempla gravámenes a cargo de residentes en el extranjero *Cfr. Ley del ISR, artículo 1º, fracciones II y III, así como el Título V de la ley de la materia.*

De conformidad con el artículo 1º de la Ley del IVA el impuesto se causa por las personas que realizan en México los actos objeto del mismo tributo, sin importar la residencia del sujeto.



Son considerados residentes en territorio nacional:

1. Las siguientes personas físicas

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México.

Cuando las personas físicas de que se trate también tenga casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en el país se encuentra su centro de intereses vitales, o cuando en México tengan el centro principal de sus actividades profesionales



Personas físicas

Las que hayan establecido su casa habitación en México.

Cuando las personas físicas de que se trate también tenga casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en el país se encuentra su centro de intereses vitales, o cuando en México tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.



Personas morales

Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva



Las personas físicas que dejen de ser residentes de México de conformidad con el CFF deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales a mas tardar dentro de los 15 días inmediatos a aquel en que suceda el cambio de residencia fiscal.



La expresión '*renta mundial*' está íntimamente vinculada con el impuesto sobre la renta mexicano e impuestos comparables de otros Estados; es sinónimo del concepto anglosajón '*world income*', de lo cual se desprende, *prima facie*, la equivalencia entre ambas expresiones '*renta mundial*' e '*ingreso mundial*'.

Para comprender el término '*renta*', en un primer alcance, es viable acudir a su concepción gramatical, respecto de la cual encontramos, entre otros, los siguientes significados:

Renta, del latín reddita, influido por vendita:

- (1) *f. Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra;*
- (2) *f. Aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario;*
- (3) *f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona;*
- (4) *f. Deuda del Estado o títulos que la representan;*
- (5) *f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos.*



En ese orden de ideas, es válido sostener que el término jurídico '**renta**', en su concepción legal, corresponde medularmente a '*utilidad gravable*' o '*ingreso imponible*', es decir, la **base** del impuesto sobre la renta, la cual primordialmente se conforma mediante una simple operación aritmética, que consiste en restar a los ingresos acumulables –**objeto**– las deducciones autorizadas por la Ley.

Curiosamente, la expresión '*renta*', antes precisada, escasamente se emplea en la legislación fiscal doméstica; si acaso, aparece en la propia denominación o título de la ley de la materia y, particularmente, a manera de referencia, en el artículo 123 constitucional, apartado A, fracción IX, inciso e), donde se dispone lo siguiente: "*e).- Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la **renta gravable** de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta [...].*"

El 'objeto' del impuesto sobre la renta lo constituyen los 'ingresos'.



Ahora bien, la conjunción de los términos '*renta*' y '*mundial*', que conforman la expresión que se examina, nos puede dar la idea inicial de una utilidad o renta gravable a nivel mundial, sin embargo, lo cierto es que **con el término '*renta mundial*' se busca identificar el tipo de sistema impositivo que rige en determinado país o territorio.**

México es un país en el que el impuesto sobre la renta a cargo de sus residentes se ajusta al sistema tipo –denominado– de '***renta mundial***'. Ello quiere decir que los residentes en México están obligados a globalizar sus ingresos a nivel mundial para fijar el impuesto sobre la renta a cargo; en términos de ley: las personas físicas y las morales residentes en México están obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.



Es conveniente examinar al '*EP*' a partir de la idea de que el mismo constituye un vínculo de imposición que faculta al Estado en el que aquél se ubica, a imponer gravámenes a la persona *–residente en el extranjero–* que lo constituye.

En ese sentido, el '*EP*', lejos de representar o encarnar una '*persona jurídica*', sirve legalmente como criterio de imposición.

El '*EP*' no es persona moral, es decir, no se trata de una entidad sujeta de derechos y obligaciones, simplemente sirve como enlace jurídico entre el Estado y el sujeto -persona física o moral residente en el extranjero- que lo constituye, quien por esa razón se verá obligado a contribuir en el ISR–o su equivalente- en el país en el que dicho '*EP*' se ubique.



www.imefi.com

Establecimiento Permanente (EP)

Nuestra legislación en la materia obliga a los residentes en el extranjero que tengan un EP en México al pago del ISR, respecto de los ingresos atribuibles a dicho EP.

En el mismo sentido, los tratados para evitar la doble imposición que México ha suscrito con otros Estados, son convenios internacionales mediante los cuales los países contratantes se reconocen mutuamente potestad recaudatoria respecto de los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes ubicados en su territorio; tal potestad opera y se reconoce a favor del país de la fuente donde se ubica el EP constituido por la persona residente en el otro Estado, quien genera la renta o riqueza en aquel país, entendida ésta como los beneficios o utilidades *-business profits-* que provienen de actividades empresariales lícitas, incluidos los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizadas a través del 'EP' ubicado en el país de la fuente.

La ley del ISR y los tratados internacionales establecen las reglas para identificar los ingresos atribuibles al EP, y legitiman al residente en el extranjero para efectuar deducciones autorizadas; todo ello con la finalidad de que el impuesto se aplique sobre una base neta conocida como 'beneficios empresariales' o su equivalente anglosajón 'business profits'.

País de la fuente: Estado en el que se genera o del que emana la riqueza.



En términos del artículo 2º, de la Ley del ISR se considera **‘EP’** cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes.

El artículo 5, párrafo 1º, del convenio celebrado entre México y los EE.UU., dispone lo siguiente: *“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “EP” significa un lugar **fijo** de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.*



Establecimiento Permanente (EP)

www.imefi.com

El propio artículo 2º de la Ley del ISR ofrece una lista –lista positiva- de carácter enunciativo, consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen EP, a saber: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

En correlación al artículo 2 de la Ley del ISR, el párrafo 2º del artículo 5 del convenio antes referido, también ofrece una lista –lista positiva- de carácter enunciativo, que señala los lugares de negocios que en principio se consideran EP, a saber: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

La lista de lugares de negocios es más restringida que la correspondiente a nuestra legislación fiscal



Si bien el propósito del tema en estudio escapa al análisis de diferencias entre la definición del 'EP' que contienen la Ley del ISR y los convenios internacionales en la materia, hemos resaltado *prima facie* dos diferencias sustantivas: su significado y la lista positiva, ambas con características opuestas, o sea, de carácter amplio en la Ley del ISR y restringido o limitado en el convenio internacional del ejemplo.

A nuestro juicio, ello se explica básicamente, por virtud de que México, como país en vías de desarrollo, busca ampliar su potestad recaudatoria a través de definiciones amplias; mientras que su homólogo EE.UU., país altamente desarrollado, pretende restringir esa potestad a fin de que sus residentes no sean sometidos a imposición por el país de la fuente, salvo en los menos de los casos posibles.



De igual forma, la existencia de las diferencias apuntadas nos permite colegir que en México, el gravamen a residentes en el extranjero que constituyen *'establecimiento permanente'* en el país, encuentra dos fundamentos diversos para concluir que existe o no el referido establecimiento; primero, con base en las definiciones y términos de la Ley del ISR respecto de personas que sean residentes en países con los que México aún no celebra ni tiene en vigor un tratado en la materia y, segundo, con base en las correspondientes cláusulas de los tratados internacionales en los que México sea parte contratante, respecto de residentes en países con los que México haya celebrado y tenga en vigor un convenio internacional en la materia.

En otro orden de ideas, si bien la regla básica del *'establecimiento permanente'* se constituye en torno al concepto *'cualquier lugar de negocios'*, es necesario precisar que la ley mexicana contempla otros criterios para fijar su existencia, a saber: (1) las conocidas como cláusulas del *'agente dependiente'* y de *'construcción'*; (2) actividades a través de fideicomisos y (3) maquiladoras.



Para determinar qué debe entenderse por '*actividades empresariales*' es necesario acudir a la definición que prevé el artículo 16 del CFF y a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio, por remisión expresa de aquél a las leyes federales para definir lo que es una actividad comercial.

Código Fiscal. "Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.



Código de Comercio. “Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:

I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles ó mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados ó labrados;

II. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;

III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;

[...]

XXV. Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.”



II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.



la actividad empresarial abarca toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso o generar riqueza, específicamente, mediante la realización de actividades comerciales y actos de comercio, o del ejercicio de la industria, la agricultura, la ganadería, la pesca o la silvicultura.

En adición a ello puede afirmarse válidamente que las actividades empresariales gozan de una característica común que las distingue, en materia fiscal, de los actos de naturaleza eminentemente civil. Aquellas, se realizan mediante la *especulación comercial* que se practica con mercancías, títulos, valores, y otras clases de bienes, con el ánimo de obtener lucro, ganancia o provecho; mientras que las actividades civiles, aún cuando en ciertos casos persigan una finalidad económica, ésta no constituirá una especulación comercial.

Distinguir las actividades empresariales de otra clase de actos o actividades nos permitirá identificar con seguridad jurídica las disposiciones legales aplicables; ello es así, en virtud de que nuestra legislación –en sentido amplio- establece tratamiento y consecuencias diversas dependiendo de la naturaleza del acto jurídico de que se trate. Esta última puede definirse en función del sujeto que realiza el acto jurídico y, en su caso, del propio acto *Cfr. Artículo 2670 del Código Civil Federal, en correlación con el artículo 75, fracción I, del Código de Comercio.*



En materia fiscal, por ejemplo, la Ley del ISR establece para las personas físicas reglas de causación, acumulación, exención, etc., diferentes, según se trate de ingresos derivados de actividades empresariales, o se trate de otras actividades diversas, que además están reguladas en capítulos distintos de la propia ley.

Los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles por personas físicas gozan de deducciones hipotéticas –optativas– que escapan al régimen general de actividades empresariales; igualmente, las exenciones por ingresos derivados de la enajenación de ciertos bienes, la obtención de algunos tipos de intereses, el cobro de sumas aseguradas, ciertos donativos e indemnizaciones, no benefician a personas físicas que realizan actividades empresariales o profesionales.



La '*FR*', puede entenderse como el sitio del que emana o donde nace la riqueza.

En materia jurídica fiscal, constituye un vínculo de imposición, de tal suerte que cuando la '*FR*' se localiza en territorio nacional, por virtud de ella, México puede someter jurídicamente al residente en el extranjero a contribuir en el ISR.

El criterio de '*FR*' particularmente se emplea por la LISR para establecer, a cargo de los residentes en el extranjero, la obligación de contribuir respecto de los ingresos que provengan de "*FR*" situada en territorio nacional.

Para fijar la '*fuentes de riqueza*', en su Título V, establece los criterios de "*FR*" en función de la clase de ingresos respecto de los cuales se puede someter a los residentes en el extranjero a imposición.



La LISR considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, tratándose de ingresos de residentes en el extranjero provenientes de:

- **Salarios y honorarios** que no gozan de exención conforme a la ley, *cuando el servicio se preste en el país;*
- **Uso o goce temporal de inmuebles**, contratos de servicios de tiempo compartido y enajenación de bienes inmuebles, *cuando los bienes inmuebles estén ubicados en el país;*
- **Uso o goce temporal de bienes muebles**, *cuando dichos bienes se utilicen en el país;*
- **Enajenación de acciones** o títulos valor que representen la propiedad de bienes, *entre otros casos, cuando sea residente en México la persona que los haya emitido;*



- **Dividendos** enviados al extranjero por establecimientos permanentes, *cuando la persona que los distribuya resida en el país;*
- **Intereses**, *cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país;*
- **Regalías, asistencia técnica o publicidad**, *cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechan en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país;*
- **Servicios de construcción de obra**, *instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, cuando el servicio se realice en el país; Etc.*



El Título V de la LISR grava los ingresos de los residentes en el extranjero provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional.

En este tenor, el artículo 8 del CFF señala que para efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la CPEUM integra el territorio nacional y la zona exclusiva situada fuera del mar territorial.

El artículo 42 de la CPEUM establece que el territorio nacional comprende las:

- ✓ Partes integrantes de la federación.
- ✓ Islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes.
- ✓ Isla de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico.



- ✓ Aguas de los mares territoriales en extensión y términos que fija el derecho internacional.
- ✓ Partes del espacio situados sobre el territorio nacional con la extensión y modalidad que establezca el propio derecho internacional.

El artículo 27 de la CPEUM establece que la zona económica exclusiva comprende 200 millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial.

En el caso de que dichas extensiones produzcan superposiciones con la zona exclusiva de otros Estados, la delimitación de las respectivas zonas, se hará mediante acuerdos con estos Estados.

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN



www.imefi.com



Los modelos de doble tributación son acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar mas de una vez un mismo ingreso.

Estos trabajos se iniciaron por la sociedad de las naciones en el año de 1921, proseguidos por la organización de cooperación económica europea hoy llamada Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), en 1922 la sociedad de las naciones a través de su comité financiero formo un grupo de siete funcionarios fiscales (Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, países bajos, el Reino Unido y Suiza) para estudiar todo lo referente a los tratados.



En el año de 1955 la OCEE adopto sus primeras recomendaciones sobre la doble tributación, convirtiéndose en el año de 1961 en la OCDE.

La OCDE reconociendo que el esfuerzo por eliminar la doble tributación entre países miembros debía de ir mas allá de los impuestos periódicos sobre la renta y el capital y solicita en 1963 al comité fiscal elaborar un proyecto de convención que plasmará lineamientos uniformes para resolver los problemas de doble tributación en materia de patrimonios y herencias, mismo que se dio a conocer en 1966.



Los modelos de doble tributación conforme la experiencia lograda, producto de su aplicación, se han adecuado a los sistemas impositivos de los países que los utilizan para formular sus acuerdos tributarios bilaterales, siendo la base para estos el convenio de las naciones unidas publicado en 1980 y el de la OCDE de 1977 el mismo que tiene su última actualización el 28 de enero del 2003.



www.imefi.com

J
E
R
A
R
C
I
A

D
E

L
E
Y
S

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Tratados Internacionales

Leyes Federales y Locales

Reglamentos

Código Fiscal de la Federación y su reglamento

Decretos

Resolución Miscelánea

Derecho Federal Común

Jurisprudencias

Art. 133 CPEUM



Emitidas por el Ejecutivo, para aclarar lo emitido por la Ley



Supletorio en defecto de la Ley
Art. 1 CFF



Emitidas por la Autoridad Fiscal



No generan Obligaciones o Cargas Adicionales a la Ley Art. 33 g) CFF



A falta de norma fiscal expresa
Art. 5 CFF



5 Sentencias de manera consecutivas a favor emitida por los tribunales



La Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley fundamental y por encima del derecho federal y el local, esta interpretación deriva de que los compromisos internacionales son asumidos por el Estado Mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente la comunidad internacional; por ello se explica que se haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales y el Senado interviene como representante de la voluntad de las Entidades Federativas.



El artículo 76 fracción I de CPEUM nos define que son facultades exclusivas del senado el analizar la política exterior desarrollada por el ejecutivo federal, con base en los informes anuales que el presidente de la república rindan al congreso, además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el ejecutivo de la unión.

El artículo 89 fracción X nos especifica que son facultades del presidente el celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del senado.



La **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)**, es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en la ciudad de París, Francia. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como *club de países ricos*.



Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial y representan el 80% del PNB mundial.

La OCDE es la sucesora de la OECE, resultado del Plan Marshall y de la Conferencia de los Dieciséis (Conferencia de Cooperación Económica Europea), que existió entre 1948 y 1960.

Su objetivo era el establecimiento de una organización permanente encargada, en primer lugar, de garantizar la puesta en marcha de un programa de recuperación conjunta (el Plan Marshall) y, en particular, de supervisar la distribución de la ayuda.



La organización nació cuando veinte países se adhirieron a la “Convención de la OCDE” llevada a cabo en París el 14 de diciembre de 1960.

- | | | | |
|-----------------------------------|----------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|
| › Australia | › Francia | › Corea | › República Eslovaca |
| › Austria | › Alemania | › Luxemburgo | › Eslovenia |
| › Bélgica | › Grecia | › Letonia | › España |
| › Canadá | › Hungría | › México | › Suecia |
| › Chile | › Islandia | › Países Bajos | › Suiza |
| › República Checa | › Irlanda | › Nueva Zelanda | › Turquía |
| › Dinamarca | › Israel | › Noruega | › Reino Unido |
| › Estonia | › Italia | › Polonia | › Estados Unidos |
| › Finlandia | › Japón | › Portugal | |



1. Modelo de la OCDE
2. Modelo Americano (USA)
3. Modelos de las Naciones Unidas (ONU)



- Artículo 1. Personas comprendidas.
- Artículo 2. Impuestos comprendidos.
- Artículo 3. Definiciones generales.
- Artículo 4. Residencia.
- Artículo 5. Establecimiento permanente.
- Artículo 6. Beneficios empresariales.
- Artículo 8. Transportación marítima y aérea.
- Artículo 9. Empresas asociadas.
- Artículo 10. Dividendos.
- Artículo 11. Intereses.
- Artículo 12. Cánones (regalías).



Artículo 13. Ganancias de capital.

Artículo 14. Suprimido.

Artículo 15. Servicios personales dependientes.

Artículo 16. Participación de consejeros.

Artículo 17. Artistas y deportistas.

Artículo 18. Pensiones.

Artículo 19. Funciones públicas.

Artículo 20. Estudiantes.

Artículo 21. Otras rentas.

Artículo 22. Patrimonio.

Artículo 23. Eliminación de la Doble Tributación.

Artículo 24. No discriminación.



Artículo 5º de la Ley de ISR, los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes del país en que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en la Ley, incluyendo las obligaciones de registro de presentar dictámenes y designar representante legal. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor, en el caso de que



Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

TITULO V LISR

De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional



Artículos 153 a 175

www.imefi.com



Están obligados al pago del ISR conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en:

- ✓ Efectivo.
- ✓ Bienes.
- ✓ Servicios.
- ✓ Crédito.
- ✓ Cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades.
- ✓ Cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.



Debe hacerse la retención y el entero aún cuando no se haya pagado la prestación.

Cuando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de exigibilidad o al momento de que se efectúe el pago, o lo que suceda primero.



Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto ***se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague.***

También ***tendrá el mismo efecto que el pago cualquier otro acto jurídico*** por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.

El impuesto se considera como definitivo.

No hay pago de impuestos cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, arrendamiento que ***deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones,*** constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate.



Tratándose de los **ingresos por salarios**, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el país cuando el **servicio se preste en México**.

Tasas de Impuesto

1. Se estará exento por los primero \$125,900 obtenidos en el **año de calendario de que se trate**.
2. Se aplicará el 15% cuando los ingresos no sean superiores a \$1'000,000 en el año de calendario.
3. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1'000,000.



Se exceptúan del pago del ISR los ingresos por salarios pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador de servicio en México sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de **12 meses**.



Se considerará que la “FR” se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del **25%** sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con “EP” en México con el que se relaciona el servicio.



Tratándose de ese tipo de pagos que reciban los miembros de consejo, directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índoles, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero por empresas residentes en México.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del **25%** sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las sociedades que hagan los pagos.



En los ingresos por otorgar el **uso o goce temporal de bienes inmuebles** se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país estén ubicados dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando el **25%** sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.



En los ingresos por **enajenación de inmuebles**, se considera que la “FR” se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentran dichos bienes.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del **25%** sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente si éste es residente en México o residente en el extranjero con “EP” en el país.



En **los ingresos por dividendos o utilidades**, y en general por las ganancias obtenidas por personas morales, se considera que la “FR” se encuentra en territorio nacional cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se consideran dividendos las utilidades distribuidas por personas morales.

Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los “EP” extranjeras a la oficina central de la sociedad que no provengan del saldo de la CUFIN, se le deberá retener el impuesto que especifica el artículo 10 de esta Ley **(30%)**.



Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido.

El impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.



Tratándose de los ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad se considera que la “FR” se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica se aprovechen en México o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con “EP” en el país.

Tasas de impuesto aplicables:

1. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril - 5%
2. Regalías distintas a la anterior, así como asistencia técnica - 25%



3. Tratándose de **regalías** por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley (35%)



En los ingresos por **servicios de construcción de obra**, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se realice en el país.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

El artículo 2 dice que tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación o supervisión relacionadas con ellos, se considera que existe el EP solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.



En el caso de ingresos que obtengan las P.F. o P.M., en el ejercicio de sus actividades artísticas o deportivas, o de la realización o presentación de espectáculos públicos, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando dicha actividad o presentación se lleva a cabo en el país.

El impuesto se determinará aplicando la **tasa del 25% sobre la totalidad** de los ingresos obtenidos sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

EJERCICIOS



www.imefi.com



- De acuerdo al Art. 166 de LISR. Tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios; los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, entre otros de acuerdo al Art. 166 de LISR.

**I. 10% en los siguientes casos:****a) A los intereses pagados a las siguientes personas:**

Entidades de financiamiento pertenecientes a estados

- 1** extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses.

- 2** Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses.

- 3** Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista.

- b)** A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito colocados a través de bancos o casas de bolsa, en un país con el que México no tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición.

- c)** A la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes.

II. 4.9% en los siguientes casos:

A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran

- a)** público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley,...
En el caso de que no se cumpla con los requisitos antes señalados, la tasa aplicable será del 10%.

- b)** A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal.

III. 15%, a los intereses pagados a reaseguradoras.**IV. 21%, a los intereses de los siguientes casos:**

Los pagados por instituciones de crédito a residentes en el

- a)** extranjero, distintos de los señalados en las fracciones anteriores de este artículo.

Los pagados a proveedores del extranjero por enajenación de

- b)** maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.

Los pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en

- c)** general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato.

- V.** A los intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores, se les aplicará la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley.



Se exceptúan del pago del impuesto sobre la renta a los intereses que se mencionan a continuación:

- a. Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero.

- b. Los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorgamiento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales.

- c. Los que se deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, siempre que estas últimas los utilicen para el desarrollo de actividades de asistencia o beneficencia.

- d. Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de créditos emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.



La empresa Préstamo Fácil SA de CV con domicilio en Reforma #50, col. Miguel Hidalgo, obtiene un préstamo de Bank of America, el cual es residente en los EUA con la siguiente información:

MONTO DEL CRÉDITO	\$300,000 dls
TASA DE ÍTERES	8% Anual
EXIGIBILIDAD	MENSUAL
PLAZO	5 AÑOS
SOLICITUD DEL CRÉDITO	20-mar-17

Tratado con USA

	MONTO DEL CRÉDITO DÓLARES	\$300,000
Por:	TASA DE ÍTERES	8%
Igual:	INTERES ANUAL EN DÓLARES	24,000
Entre:	MESES DEL EJERCICIO	12
Igual:	INTERES MENSUAL EN DÓLARES	2,000.00
Por:	TIPO DE CAMBIO PUBLICADO DOF DÍA ANTERIOR AL PAGO	20.05
Igual:	IMPORTE EN MONEDA NACIONAL	\$40,100.00
Por:	TASA DE RETENCIÓN (20)	4.90%
Igual:	RETENCIÓN MENSUAL POR ENTERAR	\$1,964.90

(20) Ver artículo 11, párrafo 2, inciso a), subinciso (i) del Convenio correspondiente.

De acuerdo al del tratado que refiere a intereses le corresponde la tasa del 4.9%.



Artículo 15-B CFF-

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.



De Acuerdo al **Artículo 15-B CFF**-

Para los efectos de este artículo, implica el uso o concesión de uso de un derecho de autor, de una obra artística, científica o literaria, entre otros conceptos, la retransmisión de imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien el derecho de permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares y que el contenido que se retransmite se encuentre protegido por el derecho de autor.

Las personas que deban hacer pagos por los conceptos indicados en este artículo están obligadas a efectuar la retención que corresponda.

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero.

La empresa "Fragancia princesa SA de CV" efectúa el pago de una regalía a una empresa en Italia por el uso o goce temporal de la patente de un perfume, de acuerdo a lo siguiente:

Fecha del contrato	15 de enero 2016
Duracion del contrato	5 años
Expiracion del contrato	15 de enero 2021
Pagos de Regalias	Mensual
Costo mensual	15 000 dolares



TRATADO CON ITALIA

	VALOR DEL PAGO DE LA REGALÍA	\$8,000
Por:	TIPO DE CAMBIO PUBLICADO DOF EL DÍA ANTERIOR AL	21.1
Igual:	IMPORTE EN MONEDA NACIONAL	\$168,800
Por:	TASA DE RETENCIÓN	15%
Igual:	RETENCIÓN MENSUAL POR ENTERAR	\$25,320

De acuerdo a las tasas de retención en base a tratado le corresponde la tasa del 15%.

SIN TRATADO

	VALOR DEL PAGO DE LA REGALÍA	\$8,000
Por:	TIPO DE CAMBIO PUBLICADO DOF EL DÍA ANTERIOR AL	21.1
Igual:	IMPORTE EN MONEDA NACIONAL	\$168,800
Por:	TASA DE RETENCIÓN	35%
Igual:	RETENCIÓN MENSUAL POR ENTERAR	\$59,080

De acuerdo al Art. 167 LISR. se le aplicara la tasa máxima del Art. 152. (35%).



La empresa Experiencias Comerciales SA de CV paga el 3 de enero de 2016 regalías a su intercompañía International Inc. residente en EUA, por concepto de experiencias comerciales correspondientes al ejercicio 2016.

Licenciante:	International Inc.
Licenciatario:	Experiencias Comerciales, S.A. de C.V.
Objeto del contrato:	El uso por parte de Experiencias Comrciales, S.A. de C.V. del sistema desarrollado por International Inc. el cual consiste en la transferencia de conocimientos sobre nuevas y/o mejores formas de realizar la operación del negocio, la comercialización de los productos de belleza o cuidado personal vendidos por “Experiencias Comerciales”, S.A. de C.V. en territorio nacional, y el derecho de replicarlo en México.
Contraprestación:	9% sobre los ingresos del Licenciatario.
Fecha de pago:	Anualmente.
Vigencia:	En forma perpetua desde la fecha de inicio de vigencia.

	Ingresos
Enero	12,309,200
Febrero	13,876,492
Marzo	11,983,943
Abril	14,029,387
Mayo	12,847,329
Junio	13,482,945
Julio	12,415,179
Agosto	15,829,328
Septiembre	12,346,279
Octubre	12,342,268
Noviembre	12,389,214
Diciembre	12,829,329
	156,680



De acuerdo con el Art. 12 de convenio podemos ubicar como regalías por experiencias industriales el objeto de la empresa Experiencias Comerciales SA de CV. Aplicando la tasa de retención del 10 % la cual es inferior al 25 % que le correspondería si aplicara lo establecido en el Art. 167 LISR en la fracción II.

	VALOR DEL PAGO DE LA REGALÍA	\$1,410,127
Por:	TIPO DE CAMBIO PUBLICADO DOF EL DÍA ANTERIOR AL PAGO 3-ene-17	19.80
Igual:	IMPORTE EN MONEDA NACIONAL	\$18,450,530
Por:	TASA DE RETENCIÓN LEY	10%
Igual:	RETENCIÓN MENSUAL POR ENTERAR	\$1,845,053

	VALOR DEL PAGO DE LA REGALÍA	\$1,410,127
Por:	TIPO DE CAMBIO PUBLICADO DOF EL DÍA ANTERIOR AL PAGO 3-ene-17	19.80
Igual:	IMPORTE EN MONEDA NACIONAL	\$18,450,530
Por:	TASA DE RETENCIÓN LEY	25%
Igual:	RETENCIÓN MENSUAL POR ENTERAR	\$4,612,632



Por su atención, GRACIAS